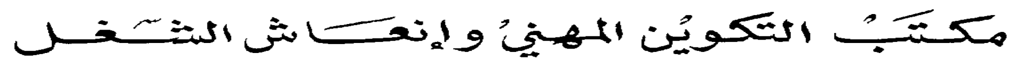


ROYAUME DU MAROC



Office de la Formation Professionnelle et de la Promotion du Travail

DIRECTION RECHERCHE ET INGENIERIE DE FORMATION

RESUME THEORIQUE & GUIDE DE TRAVAUX PRATIQUES

MODULE N°:

TITRE DU MODULE: COMPTABILITE DES SOCIETES

SECTEUR : TERTIAIRE

SPECIALITE : TCE APC

NIVEAU : TECHNICIEN

Document élaboré par :

Nom et prénom	EFP	DR
TAHIRI ALAOUI MY SLIMANE	ISTA ERRACHIDIA	CS MEKNES

Révision linguistique

-
-
-

Validation

-
-
-

SOMMAIRE

MODULE :	Comptabilité des sociétés

Durée : 160 H

40% : théorique

60% : pratique

OBJECTIF OPERATIONNEL DE PREMIER NIVEAU
DE COMPORTEMENT

COMPORTEMENT ATTENDU

Pour démontrer sa compétence, le stagiaire doit ***tenir une comptabilité des sociétés****, selon les conditions, les critères et les précisions qui suivent*

CONDITIONS D'EVALUATION

- *Individuellement*
- *A partir des consignes du formateur et études de cas*
- *A l'aide d'ouvrages de comptabilité, des exposés, des simulations*
- *A l'aide des pièces justificatives, plan comptable, calculatrice,….*

CRITERES GENERAUX DE PERFORMANCE

- *Exactitude des calculs*
- *Propreté des documents*
- *Respect des principes comptables et de la législation en vigueur*
- *Vérification appropriée du travail*
- *Lisibilité des écritures comptables*

OBJECTIF OPERATIONNEL DE PREMIER NIVEAU
DE COMPORTEMENT

PRECISIONS SUR LE COMPORTEMENT ATTENDU	***CRITERES PARTICULIERS DE PERFORMANCE***
A. Enregistrer les opérations de constitution des sociétés commerciales	• *Identifier et évaluer les apports* • *Passer les écritures de constitution:* ❖ *Cas de libération immédiate* ❖ *Cas de libération échelonnée*
B. Effectuer la répartition des bénéfices	• *Identifier les modalités de répartition* • *Etablir le tableau de répartition* • *Enregistrer les opérations de répartition et de règlement des bénéfices*
C. Comptabiliser les opérations de modification du capital	• *Calculer le DPS et le DA* • *Passer les écritures de :* ❖ *L'augmentation du capital* ❖ *La réduction du capital* ❖ *L'amortissement du capital*
D. Enregistrer les opérations de liquidation et de dissolution des sociétés	• *Enregistrer la réalisation de l'actif* • *Enregistrer le remboursement du passif exigible* • *Enregistrer les opérations de liquidation* • *Constater le droit des associés*

OBJECTIFS OPERATIONNELS DE SECOND NIVEAU

LE STAGIAIRE DOIT MAITRISER LES SAVOIRS, SAVOIR-FAIRE, SAVOIR-PERCEVOIR OU SAVOIR-ETRE JUGES PREALABLES AUX APPRENTISSAGES DIRECTEMENT REQUIS POUR L'ATTEINTE DE L'OBJECTIF DE PREMIER NIVEAU, TELS QUE :

Avant de procéder à l'enregistrement des opérations de constitution (A), le stagiaire doit :

1. *Définir et mettre en évidence les particularités du contrat des sociétés*
2. *Présenter les conditions juridiques de constitution de chaque forme de société*
3. *Savoir le fonctionnement de chaque forme de société*
4. *Savoir déterminer les droits d'enregistrement et timbres*

Avant d'apprendre à répartir les bénéfices (B), le stagiaire doit :

5. *Connaître les articles des statuts relatifs à la répartition des bénéfices*
6. *Connaître la loi en vigueur sur la répartition des bénéfices*
7. *Savoir calculer la retenue à la source sur les produits des actions et assimilés*

Avant de procéder à la comptabilisation des opérations de modification du capital (C), le stagiaire doit :

8. *Savoir les raisons d'augmentation et de réduction du capital*
9. *Savoir les modalités juridiques*
10. *Maîtriser les méthodes d'évaluation des titres*
11. *Evaluer les titres de la société*

Avant d'apprendre l'enregistrement des opérations de liquidation et de dissolution (D), le stagiaire doit :

12. *Déterminer les raisons de liquidation*
13. *Savoir les modalités juridiques de liquidation*

Module : Comptabilité des sociétés
RESUME THEORIQUE & PRATIQUE

CHAPITRE PRELIMINAIRE

La comptabilité des sociétés est l'ensemble des traitements comptables régissant les opérations spécifiques aux sociétés. Elle fait partie intégrante de la comptabilité générale.

En effet, les traitements de la comptabilité des sociétés utilisent les mêmes supports que ceux de la comptabilité générale

Les principales opérations que l'on rencontre dans tous types de sociétés sont les suivantes:

- Opérations de constitution (1er chapitre)

- Opérations de répartition des bénéfices (2ème chapitre)

- Opérations de modification du capital (3ème chapitre)

- Opérations de dissolution et liquidation. (4ème chapitre)

Il est à souligner que d'autres aspects de la comptabilité des sociétés tels que l'emprunt obligataire, la fusion, la consolidation…etc. seront traités dans les prochains travaux.

Avant de rentrer dans le vif du sujet, il nous paraît nécessaire de rappeler certaines généralités et notions de base sur les sociétés au maroc.

1. Description générale de la société:

* Du point de vue juridique: Une société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes physiques ou morales mettent en commun leurs apports afin de partager le bénéfice

* Du point de vue économique: Une société est un regroupement de moyens humains, matériels et financiers sous une direction autonome ou décentralisée, ayant pour principale fonction de produire des biens et services afin de satisfaire les besoins des consommateurs et par conséquent réaliser un bénéfice.

2. Classification juridique des sociétés:

Sur le plan juridique, les différents types de sociétés reconnues au Maroc sont classés en quatre catégories à savoir:

a- Les sociétés de personnes: Société en nom collectif, société en commandite simple et société en participation

b- Les sociétés de capitaux: Société anonyme et société en commandite par actions

c- La société à responsabilité limitée, forme hybride entre les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes

d- Les sociétés à réglementation particulière: Sociétés d'investissement, sociétés coopératives, sociétés mutualistes, groupements d'intérêt économique….etc.

3. Caractéristiques des principales sociétés:

(Voir tableau page suivante)

<table>
<tr><th colspan="2">Sociétés</th><th>Rapports des associés</th><th colspan="2">Responsabilité des associés</th><th colspan="2">Caractéristiques des sociétés</th></tr>
<tr><td>Type de société de personnes</td><td>Société en nom collectif</td><td>Intuitu personae</td><td colspan="2">Illimitée</td><td colspan="2">- Les associés détiennent des parts sociales en principe incessible
-Les associés doivent avoir la qualité de commerçant
- Solidarité entre les associés
- Nom de la société: dénomination sociale pouvant contenir des noms d'associés
- La société est dirigée par des gérants</td></tr>
<tr><td>Type de société de capitaux</td><td>Société anonyme</td><td>Considération des apports</td><td colspan="2">Limitée</td><td colspan="2">- Les associés détiennent des actions négociables
- Règles particulières de constitution pour protéger les associés
- Nom de la société: dénomination sociale
- Deux types de direction:
• Soit conseil d'administration + direction générale
• Soit conseil de surveillance + directoire</td></tr>
<tr><td></td><td>Société à responsabilité limitée</td><td>Intuitu personae</td><td colspan="2">Limitée</td><td colspan="2">- Les associés détiennent des parts sociales en principe incessibles
- Nom de la société: dénomination sociale, toutefois, une raison sociale est admise
- La société est dirigée par des gérants</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Sociétés en commandite</td><td rowspan="2">Simple</td><td>Commanditaires</td><td>Intuitu personae</td><td>Limitée</td><td>Parts sociales</td><td rowspan="3">- Raison sociale
- Dénomination sociale
- Gérants</td></tr>
<tr><td>Commandités</td><td>Intuitu personae</td><td>Illimitée</td><td>- Qualité de commerçant
- Solidarité</td></tr>
<tr><td>Par actions</td><td>Commanditaires</td><td>Cosidération des apports</td><td>Limitée</td><td>- Actions négociables</td></tr>
</table>

1ER CHAPITRE : LA CONSTITUTION DES SOCIETES

I- ASPECT JURIDIQUE

La constitution de toute personne morale se traduit par des formalités juridiques et administratives qu'on peut résumer dans les étapes suivantes :

Etape 1 :

Formalités	(Dahir n°1-96-83 du 15 Rabi I 1417 portant promulgation de la loi 15 ' 95 formant code du commerce)
Pièces à fournir	Demande faite sur imprimé fourni par l'OMPIC contenant les informations suivantes : • Qualité du déposant s'il s'agit d'un mandataire. • 3 dénominations, abréviations s'il y a lieu, par ordre de préférence. • Nature de l'activité à exercer. • adresse commerciale • forme juridique de l'entreprise • nature de la demande (création) • Photocopie de : ➢ Carte nationale d'identité du demandeur. ➢ carte d'immatriculation pour les étrangers résidents ➢ passeport ou toute autre pièce d'identité ➢ Cachet du cabinet dans le cas ou le demandeur est une personne morale.
Frais	30 DH frais de recherche- timbres de quittance de 20,75DH (20+0,5+0,25)- 100 DH frais de l'attestation
Administrations concernées	OMPIC

Etape 2 :

Formalités	(Décret n° 2-58-1151 du 24 décembre 1958)
Pièces à fournir	Statut et PV en exemplaires suffisants dont un est gardé par le service pour les archives.
Frais	• Droits d'enregistrement (voir aspect fiscal) • timbre de 20 DH pour chaque feuille • Sont enregistrés à un droit fixe de 50 DH les statuts et les PV de constitution.
Administrations concernées	Direction des Impôts (Bureau de l'Enregistrement)

Etape 3 :

formalités	(Dahir n° 1-61-442 du 30.12..1961)
Pièces à fournir	• Demande manuscrite d'inscription à la patente précisant l'activité et l'adresse du local professionnel.- Justificatif de l'occupation du local professionnel. • Copie de la CIN du représentant légal de la société • Statut + PV de l'assemblée constitutive.
Frais	Pas de frais
Administrations concernées	Direction des Impôts (services des assiettes)

Etape 4 :

formalités	(Loi n° 17-89 instituant l'IGR, Loi 24-86 instituant l'IS, Loi n°30-85 instituant la TVA)
Pièces à fournir	déclaration de l'existence (formulaire délivré par le service) + demande d'option pour l'impôt
frais	Pas de frais
Administrations concernées	Direction des Impôts

Etape 5 :

Pièces à fournir	• déclaration d'immatriculation • Certificat négatif • Statut légalisé et enregistré. • Procès Verbal de l'assemblée générale constitutive pour les SA et SNC. • Déclaration de souscription et de versement pour les sociétés anonymes • Attestation de blocage délivrée par la banque • Déclaration de conformité.
Frais	Taxe judiciaire de 200 DH
Administrations concernées	Tribunal de Commerce

Etape 6 :

Formalités	(pour la SA, la publicité au BO se fait après l'immatriculation au RC)
Pièces à fournir	• Qualité du déposant s'il s'agit d'un mandataire. • Statuts • Procès Verbal de l'assemblée générale constitutive pour les SA et SNC. • N° de dépôt au Registre du Commerce.
Frais	une moyenne de 500 DH
Administrations concernées	Journal d'annonces légales (Presse) Imprimerie officielle

Etape 7 :

Formalités	(Dahir n° 1-72-184 du 27 juillet 1972 relatif au régime de la sécurité sociale)
Pièces à fournir	• demande d'affiliation sur formulaire (en deux exemplaires) • Demande d'immatriculation en un exemplaire pour les salariés non immatriculés accompagnée d'une copie de la carte nationale du salarié et de deux photos d'identité. • déclaration de salaire en deux exemplaires à partir de l'engagement du premier salarié • relevé du personnel sur formulaire en trois exemplaires> • copie de la CIN du responsable juridique • certificat d'inscription à la patente • certificat d'inscription au registre de commerce • Statut • PV de l'assemblée générale constitutive • L'identifiant fiscal outre les pièces citées ci-dessus il faut ajouter pour : • Association de faits ou de participation - contrat de gérance libre ou contrat d'association. • Coopératives liste du bureau constitué
Frais	• sans frais • Chèque de règlement des cotisations en fonction des salaires.
Administrations concernées	Caisse Nationale de Sécurité Sociale

Etape 8 :

Formalités	(Dahir du 2 juillet 1947 portant réglementation du travail)
Pièces à fournir	• Statut • lettre de déclaration • Bordereau de la CNSS contenant la liste des salariés.
Frais	Pas de frais
Administrations concernées	Inspection du travail

Etape 9 :

Pièces à fournir	livre de paie vierge portant nom et adresse de l'établissement
Frais	Pas de frais
Administrations concernées	Inspection du Travail

Etape 10 :

Pièces à fournir	les registres vierges
Frais	Pas de frais
Administrations concernées	Tribunal de première instance ou de Commerce

L'objectif attendu de la présentation de ces étapes est l'éclaircissement de tous les frais que peut engendrer la constitution d'une personne morale afin de pouvoir cerner avec précision l'aspect comptable.

II- ASPECT COMPTABLE

La comptabilité doit constater les promesses d'apports en capital faites par les associés, la réalisation de ces promesses ainsi que les frais de constitution qu'on a présenté dans l'aspect juridique et qu'on va expliciter dans l'aspect fiscal.

1. Promesses d'apports

Ce sont des promesses faites par les associés en vue de mettre en commun certains biens constituant les apports. Du point de vue comptable, ces biens peuvent prendre les formes suivantes :

- Apports en numéraire ou en espèce ;
- Apports en nature : immeuble, stocks de marchandise,... etc.
- Apports en industrie : l'associé apporte son travail, ses compétences ou ses connaissances. Ce type d'apport est difficilement évaluable et ne fait jamais partie du capital de la société. Il est même strictement interdit aux associés de la société anonyme et n'est possible pour ceux de la SARL que s'il est lié à l'apport du fonds de commerce ou d'exploitation artisanale (c'est le seul cas où il peut être rémunéré par des parts sociales). En fait, il est interdit aux associés dont la responsabilité est limitée aux apports car ils sont appelés à affranchir les pertes éventuelles à concurrence de leurs apports, alors qu'un apport en industrie n'a pas une valeur pécuniaire.

N.B: lorsque le nombre d'associés est réduit, on spécifie leurs noms au niveau des apports dans le cas des SNC et des SARL et on spécifie leurs noms et leurs catégories au niveau des apports et du capital dans le cas des sociétés en commandite.

2. Libération des apports

Il s'agit de la réalisation des apports promis par les associés. Elle peut être soit totale, dans ce cas les associés apportent immédiatement la totalité des biens promis, soit partielle et dans ce cas les associés réalisent une partie de leurs promesses, le reste étant ultérieurement apporté.

Remarques :

- La libération doit être immédiate ou intégrale pour les apports en nature quel que soit le type de société et intégrale aussi pour les SARL quel que soit le type d'apports.
- Seuls les apports en numéraire peuvent être partiellement libérés, le reste étant apporté dans un délai de trois ans maximum pour les SA et sans précision de délais pour les SNC.
- Les actionnaires des SA doivent libérer au moins le quart de leurs apports en numéraire lors de la constitution.

3. Comptes à utiliser

La constitution suit la même logique comptable quelle que soit la catégorie de la société, à l'exception de quelques particularités. Les comptes à utiliser sont alors :

- 34610 Associé, compte d'apport en société en numéraire
- 34611 Associé, compte d'apport en société en nature
- 1111Capital social
- 1119 Actionnaires, capital souscrit, non appelé et non versé
- 3462 Actionnaires, capital souscrit, appelé et non versé

III- *ASPECT FISCAL*

Toute constitution de société entraîne la perception de droits d'enregistrement dont le taux varie en fonction de la valeur et la nature des apports en capital.

Sur le plan fiscal, ces apports peuvent prendre les formes suivantes :

- Apports à titre pur et simple : ce sont des apports rémunérés par des parts sociales ou actions ou uniquement par l'inscription dans les statuts de la société. Ils peuvent être

sous forme d'argent, de marchandises, de créances, de clients, de meubles de bureau, de matériel, d'immeubles, ou de fonds commercial.

- Apports à titre onéreux : ce sont des apports grevés de dettes prises en charge par la société créée ;
- Apports mixtes : ce sont des apports dont une partie est à titre pur et simple et l'autre partie est à titre onéreux ;

Le Droit d'enregistrement a pour effet d'assurer la conservation des actes et de donner date certaine à l'égard des tiers, aux conventions sous seing privé qui en font l'objet. Il est codifié par le décret n° 2-58-1151 du 24 décembre 1958 dont le livre premier est abrogé par la L.F n° 48-03 pour l'année budgétaire 2004 promulguée par le dahir n° 1-03-308 du 31 décembre 2003.

Les droits d'enregistrement applicables à la formation du capital sont calculés selon les catégories d'apports précités.

1- Apports purs et simples :

Les apports en numéraire, les apports en nature : marchandises, meubles et objets mobiliers, créances clients, immeubles sont soumis au droit fixe de 0,50 %.

Remarque : le montant des droits d'enregistrement à payer sur le capital social de la société ne peut être inférieur à 1.000,00 DH.

Exemple d'apports purs et simples formant le capital social d'une société :

- ⇨ Apport en numéraire …………………………………….. 100.000,00 DH
- ⇨ Apport en nature ………………………………………….
  - Un magasin évalué à ……………………………………. 100.000,00 DH
  - Un stock de marchandises ……………………………… 10.000,00 DH
  - Du mobilier de bureau …………………………………… 20.000,00 DH
  - Une camionnette …………………………………………. 30.000,00 DH
  - Fonds commercial (droit au bail, clientèle) estimé à …. 100.000,00 DH

- ***Calcul des droits d'enregistrement :***

Le capital social est fixé à 360.000,00 dh.

Droit d'enregistrement : 360.000,00 x 0,50 % = 1.800,00 dh.

2- Les apports à titre onéreux :

Ces apports sont imposés aux droits de mutation suivant la nature des biens apportés.

En cas d'apports grevés de passif, les droits de mutation à payer dépendent de l'imputation donnée à ce passif dans les statuts de la société, il est intéressant d'imputer le passif, pris en charge par la société, sur les apports imposés aux taux les plus faibles dans l'ordre suivant :

- ⇨ Les marchandises et les créances ………………………. 1 %
- ⇨ Les meubles et objets mobiliers ………………………….. 3,50 %
- ⇨ Le fond commercial en général, les immeubles ………… 5 %
- ⇨ Les autres fonds commerciaux (Hôtel, restaurants, cinéma etc.) …….. 10 %

3- Apports mixtes :

Ces apports sont considérés comme effectués à titre onéreux en proportion du passif repris par la société créée et supportent les droits de mutation correspondants, le reste est considéré comme effectué à titre pur et simple.

Exemple d'application :

Une société en nom collectif est constituée entre trois associés A, B et C Son capital est fixé à 500.000,00 dh divisé en 5.000 parts sociales de valeur nominale de 100,00 dh attribuées aux associés :

A = 2.000 part, B = 1.500 part, C = 1.500 part

Les apports :

A : verse numéraire : 200.000,00 dh

B : apporte un fond commercial (clientèle, droit au bail) évalué à 100.000,00 dh, des meubles de 20.000,00 dh, et des créances – clients de 30.000,00 dh

C : apporte un local destiné à abriter le matériel de production estimé à 150.000,00 dh, des marchandises neuves de valeur de 150.000,00 dh des dettes – fournisseurs de 150.000,00 dh.

La société s'engage à prendre en charge le passif de 150.000,00 dh.

Calcul des droits d'enregistrement :

Le capital social est fixé à 500.000,00 dh formé d'apports purs et simples et d'apport à titre onéreux :

- ***Apport de A*** : Apport pur et simple :

200.000,00 dh x 0,50 % = 1.000,00 dh

Droit d'enregistrement = 1.000,00 dh

- ***Apport de B*** : Apport pur et simple :

Fonds commercial = 100.000,00 x 0,50 % = 500,00 dh

Meubles = 20.000,00 x 0,50 % = 100,00 dh

Créances = 30.000,00 x 0,50 % = 150,00 dh

Droit d'apport = 750,00 dh

- ***Apport de C*** : il est constitué d'apport pur et simple :

300.000,00 – 150.000,00 = 150.000,00 dh.

Et d'apport à titre onéreux de 150.000,00 dh.

Pour le calcul des droits de mutation, il convient de prendre en considération deux hypothèses :

1ère hypothèse :

Les statuts de la société précisent que le passif de 150.000,00 dh est imputé sur le local. Le local sera donc considéré comme un apport à titre onéreux.

Droits d'enregistrement :

Droit sur l'apport à titre pur et simple :

150.000,00 x 0,50 % = 750,00 dh

Droit de mutation sur le local :

150.000,00 x 5 % = 7.500,00 dh

Total des droits à payer sur l'apport de C dans cette hypothèse est de 8.250,00 dh.

Droit d'enregistrement à payer sur le capital dans cette hypothèse est : 1.000,00 + 750,00 + 8.250,00 = 10.000,00 dh

2ème hypothèse :

les statuts de la société précise que le passif de 150.000,00 dh est imputé sur les marchandises.

Les marchandises sont considérées, dans cette hypothèse comme apport à titre onéreux et le local comme apport à titre pur et simple :

- Montant des droits = 2.250,00 dh

Apport pur et simple : (local) = 150.000,00 x 0,50 % = 750,00dh

Apport à titre onéreux (marchandise) = 150.000,00 x 1 % = 1.500,00 dh.

Il y a donc intérêt à opter pour l'imputation du passif commercial sur les marchandises (2ème hypothèse) pour payer moins de droits d'enregistrement.

En tenant compte de la 2ème hypothèse, les droits d'enregistrement à payer sur le capital social sont de :

1.000,00 dh + 750,00 dh + 2.250,00 dh = 4.000,00 dh.

=> Les droits d'enregistrement et les autres frais de constitution sont enregistrés au débit des comptes de la rubrique **21 frais préliminaires**.

IV- COMPTABILISATION

1. Constitution de la SNC et de la SARL

En raison du nombre réduit d'associés et des liens étroits qui les réunissent, la constitution de ces deux sociétés provoque pratiquement les mêmes écritures comptables.

Exemple 1 : libération totale (constitution de SARL)

- Le 10/12/2003 M.Rachid et M.Radwane ont décidé de constituer une SARL au capital de 250.000 Dh divisé en parts sociales de 100 Dh l'une.
- Le 15/12/2003 les associés ont effectué leurs apports :
  - M.Rachid a versé 100.000 dh en banque ;
  - M.Radwane apporte son entreprise individuelle dont la situation comptable se présente ainsi :

Matériel de transport	25.000
Amortissement du Matériel de transport	5.000
Bâtiment	80.000
Amortissement du bâtiment	20.000
Stock de marchandises	30.000
Fournisseurs	10.500
Clients	20.000
Caisse	10.500

Le fonds de commerce de M.Radwane est évalué à 20.000 dh. Les créances sont reprises par la société pour leur valeur estimée de recouvrement de 19.500. M.Radwane se porte garant d'éventuels impayés.

- Les frais de constitution s'élève à 4.000 dh et sont payés par chèque.
- Le 31/12/2003 les clients de M.Radwane ont versé 19.200 dh seulement.

T.A.F : Passer les écritures comptables nécessaires.

Solution1 :

- Promesse d'apports

34610	Rachid, compte d'apport en société en numéraire	100.000	
34611	Radwane, compte d'apport en société en nature	150.000	
1111	Capital, social		250.000
	Selon acte notarié …		

- Réalisation des apports

5141	Banque	100.000	
34610	Rachid, compte d'apport en société en numéraire		100.000
	Avis de crédit …		
2230	Fonds commercial	20.000	
2321	Bâtiment	60.000	
2340	Matériel de transport	20.000	
3111	Stocks de marchandises	30.000	
3421	Clients de Radwane	20.000	
5161	Caisse	10.500	
4411	Fournisseurs de Radwane		10.000
3942	Provision pour dépréciation des clients		500
34611	Radwane, compte d'apport en société en nature		150.000
	Acte notarié …		
2111	Frais de constitution	4.000	
5141	Banque		4.000
	Chèque n° …		

- Règlement des clients de M.Radwane

5141	Banque	19.200	
3421	Client de M.Radwane		19.200
	Chèque n° …		
3463	Radwane, compte courant d'associé débiteur	300	
6585	Créances devenues irrécouvrables	500	
3421	Client de M.Radwane		800
3942	Provision pour dépréciation des clients et CR	500	
7196	Reprise sur provision pour dépréciation des clients		500
5141	Banque	300	
3463	Radwane, compte courant d'associé débiteur		300

Remarques **:**

- Radwane a apporté un actif de 160.000 DH, mais en contrepartie, la société va payer ses créanciers de 10.000 DH. Son apport est fait alors à titre onéreux (dette) pour 10.000 DH et à titre pur et simple pour 150 000 DH.
- S'il s'agissait d'une SNC, on aurait passé les mêmes écritures : la particularité de la SARL ici est que son capital doit être entièrement libéré au moment de la constitution, alors qu'il existe une possibilité de libération partielle pour la SNC.

Exemple 2 : libération partielle (cas de la SNC)

Reprenons le même exemple précédent, mais en supposant que M.Radwane et M.Rachid ont décidé de former une SNC et que M.Rachid a versé seulement la moitié le 20/12/2003, le reste sera libéré le 25/12/2003.

T.A.F : Passer les écritures comptables nécessaires.

Solution :

- Promesse d'apports :

34610	Rachid, compte d'apport en société en numéraire	50.000	
34611	Radwane, compte d'apport en société en nature	150.000	
1119	Rachid, capital souscrit non appelé non versé	50.000	
1111	Capital social		250.000
	Selon acte notarié …		

- Réalisation des apports

5141	Banque	50.000	
34610	Rachid, compte d'apport en société en numéraire		50.000
	Avis de crédit …		
2230	Fonds commercial	20.000	
2321	Bâtiment	60.000	
2340	Matériel de transport	20.000	
3111	Stocks de marchandises	30.000	
3421	Clients de Radwane	20.000	
5161	Caisse	10.500	
4411	Fournisseurs de Radwane		10.000
3942	Provision pour dépréciation des clients		500
34611	Radwane, compte d'apport en société en nature		150.000
	Acte notarié …		
2111	Frais de constitution	4.000	
5141	Banque		4.000
	Chèque n° …		

- Appel de l'autre moitié :

3642	Rachid, capital souscrit appelé non versé	50.000	
1119	Rachid, capital souscrit non appelé non versé		50.000
	Appel de la deuxième moitié		
5141	Banque	50.000	
3642	Rachid, capital souscrit appelé non versé		50.000
	Réalisation de l'apport : avis de crédit …		

2. Constitution de la SA

La constitution de la SA suit la même logique comptable précédente à l'exception de quelques particularités comme la libération partielle des apports en numéraire qui peut provoquer des versements anticipés ou des retards et défaillances des actionnaires, puis le grand nombre de ces derniers qui exclue la spécification des noms des apporteurs et enfin le dépôt obligatoire des fonds qui conduit éventuellement à introduire un compte de tiers dans le schéma des écritures (notaire).

2-1 Versements anticipés

Les statuts peuvent prévoir la possibilité pour les actionnaires de libérer leurs titres par anticipation. Cela peut s'effectuer lors de la constitution ou lors des appels ultérieurs. Le versement anticipé est considéré comme une dette de la société envers l'actionnaire. Il est enregistré dans le compte : 4468 Autres comptes d'associés créditeurs.

2-2 Retard et défaillance

La société peut, après un certain délai suivant son appel, faire vendre les actions des défaillants (ceux qui n'ont pas libéré leurs parts de capital) en bourse si les titres sont cotés ou à l'enchère publique si les titres ne sont pas cotés. L'actionnaire défaillant supporte les frais relatifs à la vente ainsi que les frais de retard et de correspondance et reste débiteur de la différence entre le montant de la vente et les différents frais engagés. La défaillance se comptabilise dans le compte : 3468 Autres comptes d'associés débiteurs.

Exemple 3 :

Le premier janvier 2003, la société « Bêta » est constituée au capital de 3.000.000 DH divisé en 30.000 actions de 100 DH dont 10.000 actions de numéraire libérées du quart lors de la constitution. Les apports en nature concernent des bâtiments évalués à 500.000 DH et du matériel évalué à 1.500.000 DH (les évaluations ont été prouvées par les commissaires aux comptes). Les fonds sont déposés chez maître Fadil « notaire ». Tous les actionnaires se sont libérés du quart sauf Monsieur Naoufal souscripteur de 100 actions qui a réglé par anticipation.

Le 12/01/2003 Maître Fadil vire les fonds au compte banque de la société sous déduction de ses honoraires et des droits d'enregistrement qui s'élèvent à 8.000 DH.

Le 15/06/2003 la société décide d'appeler le deuxième quart.

Le 30/06/2003 la société constate que tous les actionnaires se sont libérés par virement bancaire de la partie appelée, sauf M.Abdoune actionnaire propriétaire de 200 actions. Après mise en demeure, les actions sont vendues au prix global de 9.000 DH le 30/08/2003 (100 x 90) à Mr Jalil.

Le 25/09/2003 un chèque représentant le produit de la vente est remis à M.Abdoune sous déduction des intérêts de retard 600 DH et des frais postaux et télécoms. 100 DH.

T.A.F : Passer les écritures comptables nécessaires.

Solution :

34610 34611 1119 11111	Associés, compte d'apport en société en nature Associés, compte d'apport en société en numéraire Actionnaires, capital souscrit non appelé non versé Capital social **Promesse et libération du quart**	2.000.000 250.000 750.000	 3.000.000
2321 2332 34610	Bâtiment Matériel et outillage Associés, compte d'apport en société en nature **Libération des apports en nature**	500.000 1.500.000	 2.000.000
3488 34611	Débiteurs divers (maître fadil) Associés, compte d'apport en société en numéraire **Dépôt des fonds chez M. Fadil**	250.000	 250.000
3488 4468	Débiteurs divers Autres comptes d'associés créditeurs Versement anticipé de 75 actions par l'actionnaire Naoufal	7.500	 7.500
5141 2111 3488	Banque Frais de constitution Débiteurs divers **Virement des fonds par M.Fadil**	249.500 8.000	 257.500
3642 1119	Actionnaires, capital souscrit appelé non versé Actionnaires, capital souscrit non appelé non versé **Appel du 2ème quart**	250.000	 250.000
4468 5141 3642	Autres comptes d'associés créditeurs Banque Actionnaire, capital souscrit appelé non versé **Versement du 2ème quart**	2.500 242.500	 245.000

3468 3642	Autres comptes d'associés débiteurs Actionnaires, capital souscrit appelé non versé	5.000	 5.000
	Défaillance de l'actionnaire Abodoune		
5141 4468	Banque Autres comptes d'associés débiteurs	9.000	 9.000
	Vente des actions		
3468 7381 6145	Autres comptes d'associés débiteurs Intérêts et produits assimilés Frais postaux et télécoms	700	 600 100
	Imputation des frais de défaillance		
3468 3468	Autres comptes d'associés débiteurs Banque	3.300	 3.300
	Pour solde de l'actionnaire défaillant		

L'actionnaire Abdoune a versé 5 000 DH pour libérer le 1er quart alors qu'il n'a reçu que 3.300 DH. Sa défaillance se traduit par une perte totale de 1.700 DH. (700 DH représentants l'intérêt de retard et 1.000 DH de perte sur la vente des deux premiers quarts (10.000-9 000))

M.Jalil doit être substitué à M.Abdoune pour les deux derniers quarts au journal des actionnaires.

3. Constitution de la société en commandite

Cette catégorie de sociétés est très rare, mais elles suivent les mêmes principes dans leur constitution que les autres sociétés avec quelques particularités juridiques. Les sociétés en commandite sont caractérisées par l'existence de deux catégories d'associés :

- Les commandités qui ont une responsabilité illimitée quant au paiement des dettes ;
- Les commanditaires qui ont une responsabilité limitée à leurs apports ;

Cependant, les rapports qui lient « commandités et commanditaires » différent selon qu'il s'agit d'une société en commandite simple ou par action. En effet, les associés sont tenus en considération de leurs personnes dans la société en commandite simple quelle que soit leur catégorie. Cela se traduit par la séparation des apports de chacun dans le compte « capital » et la spécification de sa catégorie.

Dans les sociétés en commandite par action, les commandités sont tenus en considération de leurs personnes alors que les commanditaires sont tenus en considération de leurs capitaux. Cette dualité se traduit par une séparation des apports en utilisant un compte d'apports individuel pour les commandités et un autre collectif pour les commanditaires. Le capital n'est pas subdivisé, comme dans le cas des sociétés en commandite simple, vu le grand nombre de commanditaires dans l'apport.

Exemple 4 : Cas de la société en commandite simple

« Bois Du Maroc » est une société en nom collectif détenue par les associés : M. Khalifa, M. Tantaoui, M. Maâroufi.

le 15 juin 2003, cette société a pris fin avec le décès de M. Khalifa. Vue que l'activité était en pleine expansion, les deux associés restants ont décidé de continuer leur réussite en faisant appel à un autre associe M. Mahmoud héritier de M. Khalifa, mais sous une autre forme juridique car M. Mahmoud ne veut pas engager sa responsabilité.

Alors les nouveaux associés ont décidé, le 20 octobre 2003, de créer une société en commandite simple avec M. Maâroufi et M. Tantaoui commandités et M. Mahmoud commanditaire. Le capital est d'un montant global de 200.000 DH, est apporté en numéraire par M. Maâroufi pour 60.000 DH, par M. Tantaoui pour 80.000 DH, par M. Mahmoud pour 60.000 DH. Les frais de constitution étant de 7.000 DH.

T.A.F : Passer les écritures comptables nécessaires.

Solution :

- Promesse d'apports

34610	Maâroufi, compte d'apport en société en numéraire	60.000	
34610	Tantaoui, compte d'apport en société en numéraire	80.000	
34610	Mahmoud, compte d'apport en société en numéraire	60.000	
1111	Capital social (Maâroufi commandité)		60.000
1111	Capital social (Tantaoui commandité)		80.000
1111	Capital social (Mahmoud commanditaire)		60.000
	Selon acte notarié …		

- Réalisation des apports

5141	Banque	200.000	
34610	Maâroufi, compte d'apport en société en numéraire		60.000
34610	Tantaoui, compte d'apport en société en numéraire		80.000
34610	Mahmoud, compte d'apport en société en numéraire		60.000
	Avis de crédit n° …		
2111	Frais de constitution	7.000	
5141	Banque		7.000
	Avis de débit n° …		

Exemple 5 : Cas de la société en commandite par action

Considérons le même cas précédant mais en supposant que, pour constituer leur société, les actionnaires ont fait appel à l'épargne publique car l'héritier de M. Khalifa a refusé de s'associer avec eux.

Pour se protéger contre de probable dilution du pouvoir, ils ont opté pour la société en commandite par action. Ils ont pu alors compléter leur capital par les apports des divers commanditaires rémunérés par actions.

T.A.F : Passer les écritures comptables nécessaires.

Solution :

- Promesse d'apports

34610	Maâroufi, compte d'apport en société en numéraire	60.000	
34610	Tantaoui, compte d'apport en société en numéraire	80.000	
34610	Associés, compte d'apport en société en numéraire	60.000	
11110	Capital souscrit, appelé non versé		200.000
	Selon acte notarié …		

- Réalisation des apports

5141	Banque	200.000	
34610	Maâroufi, compte d'apport en société en numéraire		60.000
34610	Tantaoui, compte d'apport en société en numéraire		80.000
34610	Associés, compte d'apport en société en numéraire		60.000
	Avis de crédit n° …		
2111	Frais de constitution	7.000	
5141	Banque		7.000
	Avis de débit n° …		

4. Constitution des sociétés à capital variable

La clause de la variabilité du capital doit être précisée dans les statuts. Ces sociétés peuvent prendre la forme juridique d'une S.A., d'une S.A.R.L. ou d'une S.N.C. Elles sont régies donc par les règles générales relatives à ces sociétés. On y trouve les coopératives, les OPCVM…etc.

2eme CHAPITRE : LA REPARTITION DES BENEFICES

I- DEFINITION DE CONCEPTS

1- La réserve légale

La réserve légale est destinée à donner plus de garantie aux créanciers de la société. Elle est obligatoire dans toutes les catégories de sociétés et égale à 5% du bénéfice net de l'exercice diminué, le cas échéant, des pertes antérieures. Elle cesse d'être obligatoire lorsqu'elle atteint 10% du capital social libéré ou non des SA, SARL et SCA. Quant aux S.N.C et S.C.S, elle cesse d'être obligatoire lorsqu'elle atteint 20% du capital social.

2- Les autres réserves

Les statuts prévoient généralement la constitution d'autres réserves telles que les réserves statutaires et facultatives. Ces réserves sont destinées à constituer et développer les fonds de roulement de la société, à accroître ses immobilisations et à faire face à des pertes éventuelles.

3- Le report à nouveau

Il est prévu par les statuts ou à défaut par l'assemblée générale des associés et permet de reporter sur le résultat de l'exercice suivant un solde très minime du bénéfice (report à nouveau créditeur) ou d'en déduire toute perte éventuelle.

4- Les dividendes

C'est la part des bénéfices distribués aux détenteurs d'actions. Ils comprennent :

- Le premier dividende ou l'intérêt statutaire : il représente l'intérêt calculé sur le montant libéré et non remboursé des actions ;
- Le superdividende : il représente la somme supplémentaire attribuée à l'ensemble des actionnaires de façon égalitaire selon le nombre de titres possédés qu'ils soient libérés en totalité ou partiellement.

II- ASPECT TECHNIQUE

1- Répartition des bénéfices dans la S.N.C et dans la S.C.S

Si les modalités de distribution du bénéfice ne sont pas prévues dans les statuts, la répartition se fait proportionnellement aux apports après déduction des impôts. La rémunération des gérants-associés dans les sociétés en nom collectif et en commandite simple, ne comprenant que des personnes physiques et n'ayant pas opté pour l'I.S, ne peut être considérée comme une charge déductible pour la détermination du résultat imposable. Elle était enregistrée dans les frais de personnel et doit donc être réintégrée au résultat comptable pour déterminer la nouvelle base d'imposition. Sur le plan fiscal, l'associé-gérant est considéré comme un entrepreneur et sa part de bénéfice est considérée comme un revenu professionnel. Cependant, La rémunération allouée au gérant non-associé est déductible car elle est considérée comme un véritable salaire.

Exemple : Cas de société en nom collectif

- Une société en nom collectif au capital de 500.000 dh divisé en 5.000 parts sociales de 100 dh, attribuées aux associés comme suit :
- M HOUSNI Fouad : 4.000 parts en qualité de gérant unique
- M Mohamed EZZAHER : 1.000 parts

Cette société a réalisé un bénéfice d'exploitation de 300.000 dh. Ce bénéfice a supporté une rémunération annuelle perçue par le gérant unique de 120.000 dh.

Solution :

1er cas : la société est soumise à l'I.G.R. professionnel au nom du principal associé :

La société n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés.
Dans ce cas, la rémunération attribuée à l'associé-gérant n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt, elle doit être réintégrée au bénéfice d'exploitation pour être imposée.

- Bénéfice imposable : 300.000 dh + 120.000 dh = 420.000 dh.

M. HOUSSNI Fouad : gérant unique est considéré fiscalement comme associé principal. La société va être imposée en son nom.

- Renseignement sur le principal associé :

M. Fouad HOUSNI est marié, et père de 3 enfants et n'a pas d'autres activités imposables.

- Calcul de l'I.G.R. : Dernière modification : (L. fin n° 48-03 promulguée par D. n° 1-03-308 du 31 décembre 2003- 7 kaada 1424 ;B.O. du 1er janvier 2004, article 10)

Barème de calcul rapide de l'impôt sur le revenu :

Tranches de revenu annuel imposable	Taux de l'impôt	Somme à déduire
Inférieure à 20.000 dirhams	Exonérée	0
de 20.001 à 24.000 dirhams	13%	2.600
de 24.001 à 36.000 dirhams	21%	4.520
De 36.001 à 60.000 dirhams	35%	9.560
Supérieure à 60.000 dirhams	44%	14.960

Impôt brut = (420.000 x 44 %) – 14.700 = 170.100 dh

Déductions pour charges de famille : 180 x 4 = 720 dh

Impôt général net à payer =170.100 – 720 = 169.380 dh

Bénéfice net après impôt = 250.620 dh

Tableau de répartition des bénéfices :

Eléments	Affectation	Somme à répartir
Origines :		
o Bénéfice de l'exercice		250.620
Affectation		
o Réserve légale	12.531	
o Bénéfice distribuable		
o Rémunération des parts		
o Part de M. Fouad HOUSNI 238.089 x 80%	190.471,20	
o Part de M. EZZAHER Mohamed 238.089 x 20% **(1)**	47.617,80	

(1) Remarque :

M. EZZAHER Mohamed n'a pas à réintégrer dans son revenu global sa part de bénéfice dans la dite société dés lors que la totalité a été imposée au nom de M. Fouad HOUSNI (associé-principal) ; il est de même pour la retenue à la source de 10%. Donc pas d'I.G.R. complémentaire, et pas de retenue à la source de 10%.

2ème cas : La société en nom collectif a opté pour l'impôt sur les sociétés

Dans ce cas, la rémunération du gérant est déductible de l'assiette de l'impôt.

Le bénéfice imposable est de 300.000 dh

- **Calcul de l'impôt :**

Taux de l'I.S. = 35%

I.S. = 35% x 300.000 = 105.000 dh

Bénéfice net après impôt = 195.000 dh

- **Répartition du bénéfice net** :

- ***Réserve légale*** : 5% x 195.000,00 = 9.7501 dh

- ***Bénéfice distribuable*** = 195.000 – 9.570 = 185.250 dh

- ***Part DE M. Fouad HOUSNI*** : 185.250 x 80% =148.200 dh

Retenue à la source : 10% x 148.200 = 14.820 dh

Sa part nette de bénéfice : 148.200 – 14.820 = 133.380 dh

- ***Part de M. EZZAHER Mohamed*** : 185.250 x 20% = 37.050 dh

Retenue à la source : 10% x 37.050 dh = 3.705 dh

Sa part nette de bénéfice : 37.050 – 3.705 = 33.345 dh

Tableau de répartition des bénéfices :

Eléments	Affectation	Somme à répartir
Origines :		
o Bénéfice de l'exercice		195.000
Affectation		
o Réserve légale o Retenue à la source (TPA)	9.750 18.525	
o Bénéfice distribuable		
o Rémunération des parts		
o Part nette de M. Fouad HOUSNI	133.380	
o Part nette de M. EZZAHER Mohamed	33.345	

Remarque : La part de bénéfice revenant à chaque associé est libératoire de tout impôt, puisqu'elle a supporté la retenue à la source de 10% au titre de la taxe sur les produits des actions et assimilés.

2- Répartition des bénéfices dans la S.A.R.L

Si les statuts ne se prononcent pas sur la distribution des bénéfices, ces derniers sont affectés selon la part de chaque associé dans le capital. La rémunération du gérant est

considérée dans tous les cas comme un salaire, elle est donc déductible. Cependant, Il convient de distinguer deux catégories de rémunérations :

- La rémunération du gérant-salarié (non associé) : elle est déductible et donc soumise aux différentes retenus à la source sur salaires.
- La rémunération des gérants-associés : ils sont considérés comme de véritables salariés. Leur salaire est alors déductible et classé dans les catégories des revenus salariaux et non pas professionnels. Si le gérant est rémunéré en un pourcentage du bénéfice distribuable, cela est considéré comme un complément de salaire et donc attaché aux frais de personnel et imposée à l'I.G.R. salarial. La rémunération allouée au conseil de surveillance est considérée aussi comme un salaire et classée dans la catégorie des revenus salariaux pour les bénéficiaires.

Remarque : La part de bénéfice distribuable attribuée au gérant-associé comme complément de salaire ne peut être considérée comme rémunération déductible que dans le cas où les statuts de la société le prévoient expressément dans les dispositions relatives à la rémunération de la gérance.

Exemple 2 :

La SARL « bois du Maroc » a été constituée au capital de 500.000dh divisé en parts de 100dh. Elle a réalisé pour le dernier exercice un bénéfice comptable de 169.720dh avant déduction du salaire complémentaire et avant calcul de l'I.S.

L'article 14 des statuts prévoit que la répartition des bénéfices est effectuée de la manière suivante :

- Dotation de 5% des bénéfices nets au fonds de réserve légale ;
- Un intérêt statutaire de 6% aux parts ;
- Sur solde :
  - 10% seront attribués au gérant à titre de complément de salaire ;
  - 90% aux parts (sur ce montant les associés pourront décider de faire un prélèvement pour doter un compte de réserve facultative)

Pour l'exercice écoulé, les associés ont décidé de doter cette réserve facultative de 8045,50dh. La réserve légale atteignait 9160dh et il n'y a pas de report à nouveau. Pour le dernier

exercice, les associés décident d'affecter 5000dh à la réserve facultative et d'allouer 19dh de dividende global aux parts.

Solution :

Le complément de salaire attribué au gérant sur les bénéfices est considéré fiscalement comme une charge déductible du résultat imposable.

Soit **X** le complément de salaire du gérant :

Bénéfice avant déduction de X et avant impôt = 169.720dh

Bénéfice imposable = 169.720dh – X

I.S. = 35%(169.720dh – X) = 59.402dh – 0.35X

Bénéfice net après impôt = (169.720dh – X) - 59.402dh + 0.35X = 110.318dh – 0,65X

Bénéfice à répartir = 110.318dh – 0,65X

Réserve légale = 5% (110.318dh – 0,65X) = 5515,9dh – 0.0325X

Intérêt statutaire = 6% x 500.000 = 30.000dh

Solde = (110.318dh – 0,65X) – (5515,9dh – 0.0325X) – 30.000dh = 74802.1dh – 0.6175X

Rémunération du gérant (X) = 10%(74802.1dh – 0.6175X) = 7480,21dh – 0.06175X

=> X = 7480,21dh – 0.06175X => **X = 7045.17**

Bénéfice après rémunération du gérant : 169.720 – 7045.17 = 162674,83

I.S. = 162674,83dh x 35% = 56936.19

Bénéfice net après impôt = 162674,83– 56936.19= 105738.64

Superdividende = dividende global – intérêt statutaire = 19 – 6 = 13 ➔ 13 x 5000 = 65000

Tableau de répartition des résultats

Eléments	Affectation	Somme à répartir
Origines :		
o Bénéfice de l'exercice		105738.64
Affectation		
o Réserve légale 5%	5286.932	
o intérêt statutaire 6%	30.000	
o rémunération du gérant 10%	7045.17	
o réserve facultative	5000	
o superdividende	65000	
o Report à nouveau	3406.538	

Comptabilisation :

Il convient de comptabiliser une retenue à la source (ou TPA) sur le dividende global de l'ordre de 10% : 95 000 x 10% = 9 500dh

1191	Résultat de l'exercice	108693.47	
1140	Réserve légale		5286.932
1152	Réserve facultative		5000
1181	RAN		3406.538
4465	Associés dividende à payer		85.500
44571	Etat, retenue à la source		9.500

3- Répartition des bénéfices dans la S.A et dans la S.C.A :

Exemple 3:

Le capital de la société "PHILIPS-téléviseurs" est partiellement libéré et le report à nouveau de l'année précédente est débiteur. La société a été créée le 2/10/94 au capital de 300.000 divisé en 3.000 actions de numéraire libérées du quart dés la constitution.

L'exercice 94 s'est terminé par une perte qui a été affectée au compte RAN 12.000 (SD).

Le 1/4/95, les apporteurs ont libéré le 2ème quart suivant l'appel du conseil d'administration. Ils ont libéré de même le 3ème quart pour le 1/10/95. Les statuts de la société prévoient l'affectation des résultats comme suit :

- 5% pour la réserve légale ;
- La somme nécessaire pour fournir aux actionnaires un 1er dividende représente l'intérêt à 6% du montant dont les actions ont été libérées. Le reliquat peut être attribué aux actionnaires à titre de dividende complémentaire.

L'assemblée générale des actionnaires réunie le 12 mai 1996, a adopté la répartition proposée par le conseil d'administration pour le résultat de 95 soit 125.000 DH. La répartition prévoit une réserve statutaire de 80.000 DH, un superdividende unitaire de 6DH. Le reliquat étant reporté à nouveau.

T.A.F : Présenter le tableau de répartition des résultats et les écritures comptables nécessaires.

Solution :

Eléments	Affectation	Somme à répartir
Origines :		
o Report à nouveau (débiteur)		12.000
o Bénéfice de l'exercice		125.000
Affectation		
o Réserve légale	5.650	
o Premier dividende	9.000	
o Superdividende	18.000	
o Autres réserves	80.000	
o RAN	350	

Vérification des calculs :

- Réserve légale = (125.000 – 12.000) x 5% = 5.650
- Premier dividende :
  - Date de création de la société est le 03/10/94
  - Premier dividende calculé de la date de libération du 1er quart jusqu'à la date de libération du 2ème quart, mais ici on va compter seulement la date de début de l'exercice 95 afin d'intégrer juste les intérêts y afférents (1/1→1/4) :

    75.000 x 3/12 x 6% = 1.125

  - Premier dividende calculé à partir de la libération du 2ème quart jusqu'à la libération du 3ème quart (1/4 → 1/10):

    150.000 x 6/12 x 6% = 4.500

  - Premier dividende calculé à partir de la libération du 3ème quart jusqu'à la fin de l'exercice (1/10 → 31/12):

    225.000 x 3/12 x 6% = 3.375

→ Soit un premier dividende total de 9.000 DH.

- Superdividende : 18.350 / 3.000 = 6,11
- RAN = 0,11 x 3.000 = 350
- Retenue à la source = 27 000 x 10% = 2700

N.B. : Si le report à nouveau était créditeur le montant de la réserve serait égal à 125.000x5% sans prise en considération du RAN créditeur.

Comptabilisation :

1191	Résultat de l'exercice	125.000	
1169	RAN (débiteur)		12.000
1140	Réserve légale		5.650
1151	Autres Réserves		80.000
4465	Associés, dividendes à payer		24.300
1161	RAN (créditeur)		350
44571	Etat, retenue à la source		2700

4- Répartition du bénéfice dans les sociétés à capital variable

Ces sociétés peuvent prendre la forme juridique d'une SA, SNC ou SARL. La répartition des bénéfices se fait alors conformément aux dispositions propres à chaque type de société en tenant compte de la particularité des sociétés à capital variable.

La coopérative par exemple doit adopter impérativement la forme de SA avec la constitution d'une réserve légale, au moins, égale à 15% de l'EBE tant que les réserves n'atteignent pas le montant du capital social.

3ème CHAPITRE : LA MODIFICATION DU CAPITAL DES SOCIETES

I- L’AUGMENTATION DU CAPITAL

L’augmentation du capital est une technique qui permet aux entreprises d’acquérir du capital avec une rémunération immédiate. Augmenter le capital est une décision qui incombe à l’assemblée générale extraordinaire. En effet, le montant du capital social est inscrit dans les statuts et toute variation de ce capital constitue une modification des statuts.

L’augmentation du capital peut prendre plusieurs formes :

- ***Augmentation de capital par apports nouveaux :***

Lorsque la société projette d’accroître son activité, elle augmente ses moyens financiers par des apports en espèces, ou ses moyens d’exploitation par des apports en nature.

- ***Augmentation de capital par incorporation des réserves :***

La société peut décider d’incorporer au capital des réserves qu’elle juge abondantes. Cette forme ne traduit pas un changement des moyens d’action de la société. Son avantage réside dans la sécurisation des créanciers du fait de la stabilité du capital par rapport aux réserves qui peuvent toujours être distribuées.

- ***Augmentation de capital par la compensation de dettes :***

La trésorerie d’une société étant gênée, elle propose à ses créanciers de leur remettre des parts de capital en contrepartie de leur créance. Par conséquent, les dettes de la société sont annulées avec la souscription du capital par les créanciers.

L’augmentation du capital social par les apports nouveaux en numéraire et / ou en nature donne lieu au paiement des droits d’enregistrement qui sont calculés de la même façon que ceux payés lors de la formation du capital social variant selon qu’il s’agit d’apports purs et simples ou à titre onéreux avec un minimum de perception de 1.000,00 dh.

Si l’opération est effectuée par incorporation de réserves, elle est passible de droit d’apport de 0,50 % avec un minimum de perception de 1.000,0 dh.

N.B : Les apports ayant déjà supporté des droits d'apport lors de leur formation ne donnent pas lieu à la perception de droits d'enregistrement.

1. SOCIETES DE PERSONNES :

Dans ce type de sociétés, il existe le caractère « intuitu personae » des associés. De ce fait, l'accord des associés est important en cas d'augmentation du capital. Néanmoins, l'inexistence de titres négociables rend le mécanisme d'augmentation simple.

A- Aspect juridique :

※ Société en nom collectif : La décision d'augmentation du capital doit être prise à l'unanimité sauf si les statuts stipulent autrement.

※ Société en commandite simple : la modification des statuts nécessite l'unanimité des commandités et la majorité en nombre et en capital des commanditaires.

※ Société à responsabilité limitée : Les décisions de modification des statuts sont prises à la majorité des associés détenant les ¾ du capital quand il s'agit d'augmentation de capital par apports nouveaux. Quand il s'agit de capitalisation de réserves, la moitié des parts sociales suffit.

B- Aspect comptable :

a- Augmentation de capital par apports nouveaux :

L'augmentation du capital est enregistrée de la même manière qu'une constitution en deux phases : La promesse des apports puis la réalisation de ces apports.

Deux cas de figure peuvent se présenter :

1er cas : Les anciens associés sont seuls souscripteurs dans la même proportion que leur part de capital. Les parts sociales peuvent être émises au pair ou bien leur valeur nominale peut être augmentée

2ème cas : De nouveaux associés souhaitent souscrire au capital. Ils auront automatiquement un droit sur les réserves. Ce qui va réduire la valeur des parts des anciens associés. Pour que ces derniers ne soient pas lésés, on peut procéder de deux manières différentes :

➢ 1er procédé : Emission des nouvelles parts à la valeur des anciennes compte tenu des réserves.

➢ 2ème procédé : Création d'un **droit préférentiel de souscription (DPS)** réservé aux anciens associés.

Exemple 1 :

La société ABC, SARL au capital de 400.000 DH divisé en 4.000 parts sociales de 100 DH (VN), décide d'augmenter son capital par création de 5.000 parts de 100 DH (VN). Le montant des réserves facultatives constituées par la société avant l'augmentation du capital s'élève à 100.000 DH.

TAF :

1- Calculer la valeur intrinsèque d'une part (avant augmentation)
2- Calculer la quotité de souscription
3- Si la société émet les nouvelles parts pour une valeur de 125 DH, calculer la valeur d'une part après augmentation
4- Si la société émet les nouvelles parts pour une valeur de 105 DH, calculer la valeur théorique du droit préférentiel de souscription
5- Comptabiliser l'augmentation du capital

Solution :

1. Valeur intrinsèque d'une part :

$$VI = \frac{400.000 + 100.000}{4.000} = 125 \text{ DH/ part}$$

2. Quotité de souscription :

QS = Nbre des parts anciennes / Nbre des parts nouvelles

Donc, QS = 4.000 / 5.000 = 4 / 5 càd que la société a le droit d'émettre 5 parts nouvelles pour 4 anciennes

3. Valeur d'une part après augmentation :

$$\text{Valeur après augmentation} = \frac{500.000 + (5.000*125)}{9.000} = 125 \text{ DH}$$

Par ce procédé, les anciens associés ne seront pas lésés car la valeur de la part reste inchangée après l'augmentation.

4. Valeur théorique du DPS :

$$\text{Valeur après augmentation} = \frac{500.000 + (5.000*105)}{9.000} = 113,89 \text{ DH}$$

DPS = Valeur part avant aug. – Valeur part après aug.

Donc, DPS = 125 –113.89 = **11,11 DH**

Pour que les anciens associés ne soient pas lésés et que leur position reste intacte, ils peuvent procéder à la vente de leur DPS (coupon attaché à la part) s'ils ne veulent pas souscrire à cette augmentation du capital.

Pour les nouveaux associés, ils souscrivent à l'augmentation en payant 4 droits pour avoir 5 parts nouvelles, Ainsi :

(5*105) + 4 DPS = (5*113,89) ⟹ DPS = **11,11 DH**

5. Comptabilisation :

		Date		
3461		Associé, compte d'apport en société	525.000	
	1111	Capital social		500.000
	1121	Prime d'émission		25.000
		Date		
5141		Banque	525.000	
	3461	Associé, compte d'apport en société		525.000

La prime d'émission est calculé comme suit :

PE = (Prix d'émission – Valeur nominale)* Nbre des parts émises

D'où, PE = (105-100)*5.000 = 25.000 DH

b- *Augmentation de capital par incorporation des réserves :*

On distingue deux cas de figure :

- Si la valeur nominale des parts augmente dans les mêmes proportions que l'augmentation de capital, il faut échanger les parts existantes contre d'autres à la nouvelle valeur nominale

- Si la valeur nominale des parts ne change pas, il faut augmenter le nombre de parts. Il y aura donc distribution de parts nouvelles gratuites aux anciens associés proportionnellement au nombre de parts détenus par eux.

Les parts anciennes donnent chacune un **droit d'attribution (DA)**. Ces droits peuvent être vendus par les associés qui ne veulent pas recevoir de nouvelles parts.

Le mécanisme comptable pour ce type d'augmentation est très simple. Il suffit de débiter la réserve et créditer le capital.

Exemple 2 :

La société ABC décide d'augmenter son capital non pas par apports nouveaux mais par l'incorporation de réserves facultatives qui s'élèvent à 100.000 DH par l'attribution de 1.000 parts gratuites. La valeur intrinsèque d'une part est de 125 DH.

TAF :

1. Calculer la quotité d'attribution
2. Calculer la valeur théorique du droit d'attribution
3. Comptabiliser l'augmentation du capital

Solution :

1. Quotité d'attribution :

QA = Nbre des parts anciennes / Nbre des parts nouvelles

Donc, QA = 4.000 / 1.000 = 4 / 1 c à d que la société a le droit d'attribuer 1 part nouvelle pour 4 anciennes

2. Valeur théorique de DA :

✓ Position de l'ancien associé :

Valeur avant augmentation = 125 DH

$$\text{Valeur après augmentation} = \frac{500.000 + 0}{5.000} = 100 \text{ DH/part}$$

D'où, valeur théorique du DA = 125 – 100 = 25 DH

✓ Position du nouveau associé :

4 DA = 1*100 ⟹ DA = 25 DH

3. Comptabilisation :

		Date		
1152		Réserves facultatives	100.000	
	1111	Capital social		100.000

c- Augmentation de capital par transformation de dettes en actions :

Des créanciers ordinaires de la société, par exemple des fournisseurs peuvent être associés à une augmentation de capital en acceptant que des actions leur soient remises en guise de remboursement de leur créance. Si cette dernière est liquide et exigible au jour de l'augmentation du capital, l'apport est considéré fait en numéraire. Sinon, c'est un apport en nature.

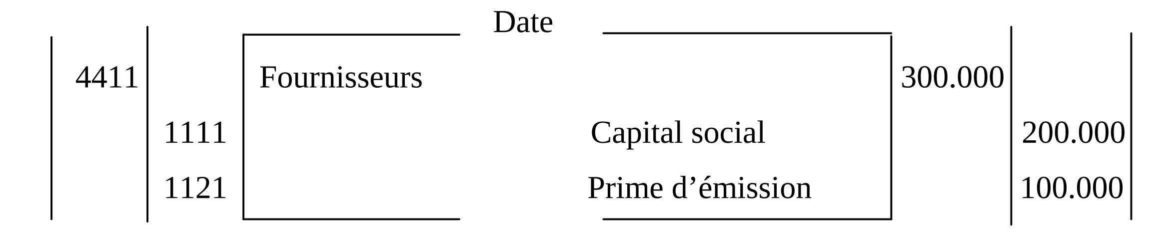
Il arrive que cette opération résulte d'un accord entre un fournisseur et une société éprouvant des difficultés de trésorerie. Dans ce cas, les anciens actionnaires acceptent généralement de renoncer à leur droit préférentiel de souscription.

Exemple 3 :

A la suite d'un accord avec un fournisseur principal, une SNC, à l'unanimité des associés, décide d'augmente son capital en incorporant une part de la créance dudit

fournisseur au capital. Le fournisseur reçoit 1.000 actions d'une valeur nominale de 200 DH, évalués à 300 DH en échange d'une créance de 300.000 DH.

Comptabilisation:



		Date		
4411		Fournisseurs	300.000	
	1111	Capital social		200.000
	1121	Prime d'émission		100.000

2. SOCIETES DE CAPITAUX :

A. Aspect juridique :

⇨ En ce qui concerne la société anonyme, les formalités, proches des formalités de constitution, se présentent comme suit :

1. Réunion d'une assemblée générale extraordinaire qui délibère sur les propositions du conseil d'administration ou du directoire.
2. Dépôt au greffe du tribunal de commerce de copies du procès verbal de la réunion, des statuts mis à jour et de la déclaration de conformité
3. Avis aux actionnaires par lettre recommandée
4. Insertion d'un avis dans un journal d'annonces légales et au bulletin officiel s'il y a appel public à l 'épargne.
5. Inscription au registre du commerce
6. Publication d'une note d'information
7. Désignation d'un ou plusieurs commissaires aux apports en cas d'apports en nature qui établissent et soumettent un rapport sur la valeur des apports pour acceptation

Les conditions de délibération de l'assemblée générale extraordinaire sont :

Quorum : ½ du capital à la première convocation puis éventuellement ¼ à la deuxième. Ensuite, éventuellement prorogation à plus de mois

Majorité : 2/3 des voix présentes ou représentées

⇨ En ce qui concerne la société en commandite par actions, ce sont les commanditaires qui sont réunis en assemblée générale dans les mêmes conditions que les actionnaires de la société anonyme.

B- Aspect comptable :

a- Augmentation de capital par apports nouveaux ou par incorporation des réserves :

L'augmentation du capital par apports nouveaux ne peut être opérée que si le capital ancien est entièrement libéré. Cette augmentation se fait généralement lorsque la situation de la société est florissante. Elle a des réserves et ses actions ont une valeur intrinsèque supérieure à leur valeur nominale.

Par conséquent, de nouvelles actions, de même valeur nominale que les anciennes mais à un prix d'émission généralement différent. Ce prix d'émission est:

au minimum égal à la valeur nominale, car une émission au-dessous du pair est interdite

au maximum égal à la valeur de l'action ancienne pour qu'il y ait des souscripteurs.

Le principe de comptabilisation ressemble à celui des sociétés de personnes à la différence près d'utiliser le compte 3462 Actionnaires, capital souscrit et appelé non versé au lieu du compte 3461 Associés, compte d'apport en société.

Etudions maintenant le cas d'une double augmentation simultanée

b- Double augmentation simultanée: par incorporation de réserves et par apports nouveaux:

Dans ce cas, il y a lieu de calculer d'abord, la valeur théorique du droit global comprenant aussi bien un droit de souscription qu'un droit d'attribution. Ensuite, il serait intéressant de déduire la valeur du droit de souscription puis celle du droit d'attribution.

Exemple 4 :

La société BETA, société anonyme au capital de 5.000.000 DH divisé en 25.000 actions de valeur nominale de 200 DH cotées 280 DH, augmente son capital en réalisant simultanément les deux opérations suivantes : Emission à 210 DH l'une de 10.000 actions nouvelles de valeur nominale de 200 DH et incorporation au capital d'une réserve facultative en répartissant 5.000 actions gratuites.

TAF :

1. Calculer la quotité de souscription et d'attribution
2. Calculer la valeur du droit global puis déduire le DPS et le DA
3. Comptabiliser cette augmentation simultanée de capital

Solution :

1. Quotité de souscription et d'attribution:

- QS = Nbre d'actions anciennes / Nbre d'actions nouvelles

Donc, QS = 25.000 / 10.000 = 5 / 2 càd que la société a le droit d'émettre 2 actions nouvelles pour 5 anciennes

- QA = Nbre d'actions anciennes / Nbre d'actions nouvelles

Donc, QA = 25.000 / 5.000 = 5 / 1 c à d que la société a le droit d'attribuer 1 action nouvelle pour 5 anciennes

2. Calcul du DG, du DPS et du DA:

$$\text{Valeur après augmentation} = \frac{(25.000*280) + (10.000*210)}{40.000} = 227{,}50 \text{ DH}$$

Droit Global = Valeur action avant aug. – Valeur action après aug.

Donc, DG = 280 – 227,50 = **52,50 DH**

Pour le calcul du DPS, on se met à la position du nouvel actionnaire:

(2*210) + 5*DPS = (2*227,50) ⟹ DPS = 7 DH

Pour le DA: 5DA = 1*227,50 ⟹ DA = 45,5

3. Comptabilisation :

		Date		
3462		Act, capital souscrit et appelé non versé	2.100.000	
	1111	Capital social		2.000.000
	1121	Prime d'émission		100.000
		Date		
5141		Banque	2.100.000	
	3462	Act, capital souscrit et appelé non versé		2.100.000
		Date		
1152		Réserves facultatives	1.000.000	
	1111	Capital social		1.000.000

II- LA REDUCTION ET L'AMORTISSEMENT DU CAPITAL

La réduction ou l'amortissement du capital se traduit par une modification des statuts qui nécessite donc l'accord des associés dans les mêmes conditions que pour l'augmentation du capital.

Dans la société anonyme, les commissaires aux comptes doivent au préalable établir un rapport spécial qui sera soumis à l'assemblée générale extraordinaire. Les créanciers et notamment la masse des obligataires peuvent s'opposer à un remboursement du capital.

Il en est de même pour la SARL où un commissaire aux comptes a été nommé.

A- LA REDUCTION DU CAPITAL:

1- Aspect comptable :

Une société peut être conduite à réduire son capital pour deux raisons:

a- Pour annuler des pertes antérieures, trop lourdes pour que l'on puisse espérer pouvoir les compenser avec des bénéfices ultérieurs :

Il peut arriver que la société réduise son capital pour amortir des pertes et procéder ensuite à une augmentation de capital; elle assainit sa situation afin d'inciter de nouveaux actionnaires à entrer dans la société. Cette manière de rechercher un assainissement financier est souvent appelée par les praticiens **"le procédé de l'accordéon"**

b- Pour rembourser une partie des apports lorsque le capital est trop important :

Si la société dispose de fonds inemployés, les bénéfices sont produits par les seuls fonds employés mais sont répartis entre tous les associés. Ainsi, dans une société anonyme, les dividendes par action risquent alors d'être trop faibles et une baisse du cours de l'action peut en résulter. Ce cas de réduction est pratiquement assez rare.

1-1 Annulation des pertes:

En pratique, cette opération se traduit par:

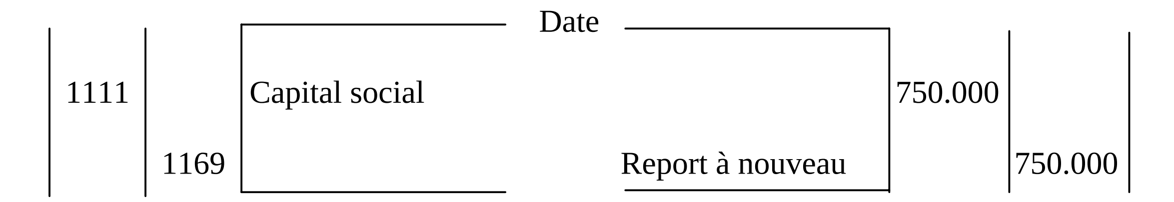
- Soit par une diminution de la valeur nominale de tous les titres d'un même montant avec l'échange des titres mais sans descendre au-dessous du minimum légal;

- Soit par une réduction du nombre de titres en annulant une fraction des titres détenus par chaque associé.

En comptabilité, il suffit de débiter le compte du capital et en contre partie créditer le compte du report à nouveau débiteur du montant de la perte enregistrée.

Exemple 5 :

Au bilan d'une société anonyme, il apparaît qu'un report à nouveau est débiteur de 750.000 DH. Il est décidé d'annuler cette perte par une réduction d'autant du capital.



		Date		
1111		Capital social	750.000	
	1169	Report à nouveau		750.000

1-2 Remboursement du capital:

a- Dans les sociétés de personnes:

Dans ces sociétés, les liens entre associés étant primordiaux et le nombre des associés est limité, il est ouvert à chacun donc un compte de remboursement.

Exemple 6:

Une société en nom collectif au capital de 2.000.000 DH réduit ce capital de 500.000 DH en remboursant à chacun des associés un quart de son apport. L'apport de X était de 1.000.000 DH et ceux de Y et Z de 500.000 DH chacun.

La comptabilisation de cette réduction de capital est réalisée en deux temps:

1. Réduction

		Date		
1111		Capital social	500.000	
	44611	Associé X, capital à rembourser		250.000
	44612	Associé Y, capital à rembourser		125.000
	44613	Associé Z, capital à rembourser		125.000

2. Règlement

		Date		
44611		Associé X, capital à rembourser	250.000	
44612		Associé Y, capital à rembourser	125.000	
44613		Associé Z, capital à rembourser	125.000	
	5141	Banque		500.000

b- Dans les sociétés de capitaux:

La réduction ne doit pas abaisser le capital en dessous du minimum légal. On distingue deux cas de figure:

- *Les actions sont entièrement libérées:*

On constate la mise à la disposition des actionnaires des sommes qui lui reviennent puis le remboursement qui est réalisé généralement par la banque.

- *Les actions ne sont pas entièrement libérées:*

Il suffit de procéder à l'annulation de la créance de la société sur les actionnaires.

N.B: Le rachat de ses actions par une société est théoriquement interdit. Toutefois, l'assemblée générale extraordinaire qui a décidé une réduction de capital non motivée par des pertes, peut autoriser le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas, à procéder à l'achat d'un nombre déterminé d'actions pour les annuler.

2- Aspect fiscal :

Si la réduction du capital social est effectuée par absorption des pertes, elle est soumise à un droit fixe de 50 dh. Si par contre elle est effectuée par remboursement aux actionnaires, deux cas de figures peuvent se présenter :

- Au cas où il existe au passif de la société des réserves suffisantes autres que la réserve légale, l'opération est assimilée fiscalement à une distribution de bénéfices, donc imposable à la taxe sur les produits des actions de 10% lorsque les bénéficiaires sont des personnes physiques, et une exonération totale lorsque les bénéficiaires sont des personnes morales.
- Au cas où les réserves autres que la réserve légale sont absents, l'opération est considérée comme un remboursement d'apport, donc imposable au droit de partage de 1%.

B- AMORTISSEMENT DU CAPITAL

Il s'agit d'une opération qui ne se pratique guère que dans la société anonyme.

C'est une opération par laquelle une société rembourse le capital aux actionnaires et le reconstitue par un prélèvement sur les bénéfices distribuables ou sur une réserve (à l'exclusion de la réserve légale et de la réserve statutaire) de manière à maintenir la garantie de ses créanciers.

Par conséquent, les actions remboursées sont échangées contre d'autres titres appelés "actions de jouissance" à laquelle reste attachés le droit de vote dans les assemblées, le droit au superdividende dans les répartitions de bénéfices et le droit aux réserves et aux plus values de liquidation en cas de dissolution de la société.

Les écritures d'amortissement sont constatées comme suit:

- Le remboursement du capital comme dans le cas d'une réduction de capital.

- Sa reconstitution par une réserve équivalente.

Exemple 7:

Une SA décide d'amortir son capital de 1.000.000 DH divisé en actions de 100 DH. Elle décide d'affecter à cette opération une réserve facultative de 400.000 DH ainsi qu'une réserve statutaire de 600.000 DH.

TAF:

Passer les écritures d'amortissement nécessaires

Solution:

		Date		
1111		Capital social	1.000.000	
	4461	Associés, capital à rembourser		1.000.000
		Date		
1151		Réserves statutaires	600.000	
1152		Réserves facultatives	400.000	
	1111	Capital social (amorti)		1.000.000
4461		Associés, capital à rembourser	1.000.000	
	5141	Banque		1.000.000

4 EME CHAPITRE : LA DISSOLUTION DES SOCIETES

I- ASPECT JURIDIQUE ET FISCAL:

1. CAUSES DE LA DISSOLUTION:

a- Causes communes à toutes les sociétés:

- Dissolution statutaire lorsque le contrat de la société arrive à son terme
- Dissolution du fait de la réalisation de l'objet de la société
- Dissolution volontaire de tous les associés

b- Sociétés de personnes:

- Dissolution judiciaire prononcée par un jugement du tribunal
- L'interdiction, le décès, la faillite d'un associé mettant fin à la société sauf clause statutaire prévoyant la continuation de la société avec les associés non touchés

c- La société à responsabilité limitée:

- La dissolution peut être prononcée si le nombre des associés dépasse 50 sans qu'il y ait transformation en société anonyme
- Dissolution du fait des pertes importantes, le montant des capitaux propres devient inférieur au capital minimal, lequel, capital n'ayant pas été reconstitué dans le délai d'un an

d- La société anonyme:

- La réunion de toutes les actions en une seule main
- Lorsque le nombre des actionnaires est réduit à un nombre inférieur à 5, tout actionnaire peut demander la dissolution judiciaire
- Si du fait des pertes constatées en fin d'exercice dans les documents comptables, la situation nette devient inférieure au 1/4 du capital social, les dirigeants sont tenus dans les 3 mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer une AGE à l'effet de décider s'il y a lieu de prononcer la dissolution anticipée de la société.

Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue au plus tard à la clôture du 2ème exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue de réduire son capital d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pas pu être reconstituées à concurrence d'une valeur au moins égale au 1/4 du capital social.

Dans tous les cas, la décision adoptée par l'AGE est publiée dans un journal d'annonces légales et au bulletin officiel, déposée au greffe du tribunal et inscrite au registre de commerce

2. LIQUIDATION DE LA SOCIETE:

a- Les opérations de liquidation:

Il s'agit de la réalisation des éléments d'actif de la société par cession à des tiers et règlement des dettes. Il peut y avoir liquidation globale par cession de l'actif et du passif à un tiers ou liquidation détaillée, élément par élément. La liquidation précède la dissolution proprement dite.

Les opérations de liquidation consistent à:

- Faire l'inventaire des éléments d'actif et de passif pour établir le bilan
- Céder les éléments d'actif pour les valeurs retenues
- Régler le passif exigible. Si les disponibilités sont insuffisantes pour payer les créanciers, les associés qui sont indéfiniment et solidairement responsables doivent avancer les fonds pour combler l'insuffisance de l'actif
- Présenter le bilan après liquidation et avant partage

b- Les opérations de partage:

Le bilan après liquidation peut présenter deux situations:

- L'actif net est supérieur au capital, dans ce cas, il y a boni de liquidation
- L'actif net est inférieur au capital, dans ce cas, il y a mali de liquidation

Les écritures constateront nécessairement:

- Les droits des associés sur le capital et les réserves
- La participation des associés aux pertes
- Le partage proprement dit

Après ces opérations, les comptes sont généralement soldés, sauf cependant dans le cas où certains associés restent débiteurs ou créanciers les uns des autres. Il suffit alors de solder leurs comptes en admettant que ces dettes et créances perdent leur caractère social pour acquérir un caractère personnel.

N.B: Dans toute société, la personnalité morale de la société survit pour les besoins de la liquidation. Cette dernière est généralement réalisée par un liquidateur nommé à cet effet.

3. DROITS D'ENREGISTREMENT :

- L'acte de prorogation de la société qui ne contient ni obligation, ni transmission de biens immeubles ou meubles est soumis à un droit fixe de 1.000 dh.
- L'acte de dissolution de la société sans partage est soumis à un droit fixe de 200 dh.
- Le partage de l'actif net entre les ayants-droit est soumis au droit de 1% sur l'actif net partagé (hors soulte), et un droit de mutation de 5% sur la soulte.

II- ASPECT COMPTABLE:

1- Opérations de liquidation d'une société

Exemple 1:

La société ABC est composée de 3 associés A, B et C qui détiennent le capital dans les proportions suivantes: A 200.000 DH, B 500.000 DH et C 300.000 DH soit 1.000.000 DH au total.

Bilan de la société ABC se présente au moment de la décision de dissolution comme suit:

ACTIF	*Brut*	*Amt / Prov*	*Net*	*PASSIF*	*Brut*
Frais prélimin.	200.000	50.000	150.000	Capital	1.000.000
Matériel	700.000	300.000	400.000	Fournisseurs	200.000
Dépôts et caut.	100.000		100.000	Banque	100.000
Stocks	400.000	50.000	350.000		
Clients	270.000	20.000	250.000		
Caisse	50.000		50.000		
Total	**1.720.000**	**520.000**	**1.300.000**		**1.300.000**

Les associés se sont réunis et ont nommé M. SAJID comme liquidateur de la société. Durant le mois qui a suivi cette décision, les opérations de liquidation réalisées par M. SAJID,

qui réclame 12.500 DH d'honoraires et 2.500 DH de frais relatifs à cette liquidation, étaient les suivantes:

* Réalisation de l'actif:

- Matériel et outillage vendu à 450.000 DH
- Les dépôts et cautionnements sont repris pour leur valeur comptable
- Stocks marchandises cédés à 50.000 DH
- Créances clients 200.000 DH

* Désintéressement des tiers:

- Fournisseurs réglés pour 200.000 DH
- Dettes bancaires réglées pour la totalité

TAF:

1. Comptabiliser les opérations de réalisation de l'actif et du règlement du passif.
2. Déterminer s'il s'agit d'un boni de liquidation ou d'un mali de liquidation.

Solution:

1. Comptabilisation des opérations de liquidation

3488		SAJID, liquidateur	50.000	
	5161	Caisse		50.000
		Remise des disponibilités à M. SAJID		
		Date		
2811		Amortissement des frais préliminaires	50.000	
651		VNC des éléments d'actif liquidés	150.000	
	211	Frais préliminaires		200.000
		Date		
2833		Amortissement des I.T.M.O	300.000	
3488		SAJID, liquidateur	450.000	
	7519	Produit de liquidation des éléments d'actif		50.000
	2332	Matériel et outillage		700.000
		Date		
3488		SAJID, liquidateur	100.000	
	2486	Dépôts et cautionnements		100.000
		Date		
391		Provision pour dépréciation des stocks	50.000	
3488		SAJID, liquidateur	50.000	
651		VNC des éléments d'actif liquidés	300.000	
	3111	Stocks de marchandises		400.000

		Date		
3942		Provision pr dépréc. Clients et cptes rattachés	20.000	
3488		SAJID, liquidateur	200.000	
6589		Charges exception. sur opérations de liquidation	50.000	
	3421	Clients		270.000
		Date		
4411		Fournisseurs	200.000	
3488		SAJID, liquidateur		200.000
		Date		
5541		Banques (soldes créditeurs)	100.000	
	3488	SAJID, liquidateur		100.000
		Date		
6589		Charges exception. sur opérations de liquidation	15.000	
3488		SAJID, liquidateur		15.000
		Date		
5141		Banque	535.000	
	3488	SAJID, liquidateur		535.000

2. Détermination du résultat de liquidation:

7519		Produit de liquidation des éléments d'actif	50.000	
120		Résultat de liquidation	465.000	
	651	VNC des éléments d'actif liquidés		450.000
	6589	Charges exception. sur opérations de liquidation		65.000

Il s'agit d'un mali de liquidation de 465.000 DH

(- 465.000 = 50.000 – 150.000 – 300.000 – 50.000 – 15.000)

Bilan de la société ABC après liquidation

ACTIF	*Brut*	*Amt / Prov*	*Net*	*PASSIF*	*Brut*
Banque	535.000		535.000.	Capital	1.000.000
			.	Résultat de liquidation	-465.000
Total	**535.000**		**535.000**		**535.000**

2- Régime d'imposition du boni de liquidation :

Après la clôture des opérations de liquidation, la situation de la société au regard de l'I.S est définitivement régularisée en accordant notamment au boni de liquidation dégagé des abattements prévus à l'article 19-II qui stipule ce qui suit :

« Dans le cas de retrait ou de cession d'éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé à l'occasion de la cessation de l'activité d'une société, le taux des abattements applicable sur la plus-value nette globale résultant des retraits ou le profit net global de cession est de :

- 50% si le délai écoulé entre l'année de la constitution de la société est celle du retrait ou de la cession des biens est égal à quatre ans au moins est inférieur à huit ans ;
- 2/3 si ce délai est égal ou supérieur à huit ans »

2- Opérations de partage d'une société:

a. Cas de la SNC:

Si l'actif net le permet, chaque associé reprend sa part de capital. Les bénéfices éventuels résultant de la liquidation sont répartis conformément aux statuts ou dans leur silence, proportionnellement aux apports. Si les dettes ne peuvent être payées par la société, les associés en sont solidairement responsables et sont alors tenus de les régler.

Exemple 2: Cas d'une société solvable

La société en nom collectif "BBZ et associés" est dissoute le 6 mars. Les principaux éléments d'actif et les dettes sont cédés à la SA "SOREM". Après les écritures de liquidation correspondantes, la balance présente les soldes suivants:

Comptes d'actif:
- Titres de participation: 114.500
- Banque: 500
- Caisse: 4.000

Comptes de passif:
- Capital social: 100.000
- Résultat de l'exercice: -3.000
- Résultat de liquidation: 22.000

Les statuts prévoient que les résultats, y compris le résultat de liquidation, sont répartis entre les deux associés: FADIL et FANAN, de la manière suivante: 10% à l'associé gérant FADIL et le solde également entre les deux associés.

TAF: Sachant que chaque associé détient 500 parts de 100 DH chacune, qu'il est convenu entre les associés qu'ils auront chacun la moitié des titres, et que FADIL recevra le solde de ce qui lui revient en espèces, passer les écritures relatives aux opérations de partage

Solution:

L'actif net a été suffisant pour régler les dettes sociales.

1. Etat de répartition des résultats de liquidation:

Résultat de liquidation	22.000
A déduire	
Résultat de l'exercice	3.000
Net à répartir	19.000
Gérant 10%	1.900
Solde	17.100
FADIL	8.550
FANAN	8.550

2. Ecritures de partage:

a. Exercice des droits des associés:

		Date		
120		Résultat de liquidation	22.000	
	1199	Résultat de l'exercice		3.000
	44661	Associé FADIL, compte de liquidation		10.450
	44662	Associé FANAN, compte de liquidation		8.550
		Date		
1111		Capital social	100.000	
	44661	Associé FADIL, compte de liquidation		50.000
	44662	Associé FANAN, compte de liquidation		50.000

b. Reprise des éléments d'actif par les associés:

		Date		
44661		Associé FADIL, compte de liquidation	60.450	
	2510	Titres de participation		57.250
	5161	Caisse		3.200
		Date		
44662		Associé FANAN, compte de liquidation	58.550	
	2510	Titres de participation		57.250
	5141	Banque		500
	5161	Caisse		800

Exemple 3: Cas d'une société insolvable

Les comptes de bilan de la société en nom collectif XYZ se présentent ainsi après réalisation des éléments d'actif mais avant règlement des dettes:

ACTIF	*Montant*	*PASSIF*	*Montant*
Banque	810.000	Capital social Report à nouveau Résultat de liquidation Fournisseurs	1.900.000 -2.200.000 110.000 1.000.000
Total	**810.000**	**Total**	**810.000**

L'apport des associés est comme suit: Associé X 1.000.000 DH, Associés Y et Z 450.000 DH chacun. Les statuts prévoient un partage des résultats proportionnellement aux apports.

TAF: Comptabiliser les opérations de la dissolution de la société XYZ

Solution:

Montant des capitaux propres = 1.900.000 + 110.000 -2.200.000 = -190.000 DH

Cette valeur négative indique ce que supporteront les associés du fait de leur responsabilité sur leurs biens personnels proportionnellement à l'apport de chacun.

D'où,

l'associé X supportera 190.000 * (1.000.000 / 1.900.000) = 100.000 DH

l'associé Y supportera 190.000 * (450.000 / 1.900.000) = 45.000 DH

l'associé Z supportera 190.000 * (450.000 / 1.900.000) = 45.000 DH

Les écritures seront les suivantes:

a. Exercice des droits des associés:

		Date		
1111		Capital social	1.900.000	
120		Résultat de liquidation	110.000	
34661		Associé X, compte de liquidation	100.000	
34662		Associé Y, compte de liquidation	45.000	
34663		Associé Z, compte de liquidation	45.000	
	1169	Report à nouveau (Débiteur)		2.200.000

b. Règlements:

		Date		
5141		Banque	190.000	
	34661	Associé X, compte de liquidation		100.000
	34662	Associé Y, compte de liquidation		45.000
	34663	Associé Z, compte de liquidation		45.000
		Date		
4411		Fournisseurs	1.000.000	
	5141	Banque		1.000.000

b. Cas de la SA et de la SARL:

Les dissolutions de ces sociétés ont en commun accord le fait que la responsabilité des associés est limitée à leurs apports.

a- Société anonyme:

Le partage de l'actif net plus complexe que dans le cas d'une société de personnes lorsqu'il existe plusieurs catégories d'ayants droit:

* Les actionnaires, dont les droits peuvent être différents selon qu'ils possèdent des actions ordinaires, des actions de jouissance ou des actions privilégiées.

* Les porteurs de parts qui peuvent avoir un droit sur les réserves et sur les résultats de liquidation.

Le capital et les réserves sont partagés conformément aux droits de chacun

Le résultat de liquidation est partagé selon les règles de répartition des bénéfices, sans constitution de réserves devenues inutiles, à moins que les statuts contiennent une clause spéciale relative à sa répartition.

La liquidation peut être effectuée par les dirigeants sociaux ou par un liquidateur externe.

Exemple 4:

La société anonyme "Etablissement SOUHAIL" est mise en liquidation en Juin 2000. Sa balance de liquidation, toutes opérations de liquidation effectuées, présente les soldes de comptes suivants:

Act, capital souscrit et appelé non versé	750.000	Capital souscrit non appelé	750.000
Banque	5.575.000	Capital non amorti	2.000.000
		Capital amorti	1.000.000
		Primes d'émission	625.000
		Réserve légale	375.000
		Réserve facultative	1.000.000
		Report à nouveau	225.000
		Résultat de liquidation	350.000
Total	**6.325.000**	**Total**	**6.325.000**

En 1990, la société a procédé à l'amortissement de son capital représenté à l'époque par 2.000 actions de 500 DH ; puis, pour étendre son activité, elle a émis en 1993, 3.000 actions de 500 DH de nominal émises à 625 DH l'une, libérées de moitié à ce jour.

La clause des statuts relative à la répartition des bénéfices stipule ce qui suit:
"Sur les bénéfices annuels, restant disponibles après impôt, il est prélevé:
- 5% pour affectation à la réserve légale
- La somme nécessaire pour servir un intérêt de 5% aux actions sur le capital libéré et non amorti

Le solde après affectation aux réserves ou report de bénéfices que peut décider l'assemblée, sera attribué aux actionnaires"

Une autre clause précise qu'en cas de dissolution de la société, le partage du boni de liquidation devra se faire en considération de la règle actuelle de répartition des bénéfices.

En l'absence de résultat de l'exercice, il est décidé de prélever l'intérêt statutaire sur le résultat de liquidation.

TAF:

1. Présenter le projet de répartition établi par le conseil d'administration conformément aux statuts
2. Donner les écritures de répartition et de règlement à la date du 1er juillet 2000

Solution:

- Le capital souscrit non appelé n'ayant pas été versé n'implique aucun remboursement. Il sera soldé en annulant en contrepartie le compte Actionnaires, capital souscrit non appelé.
- Le capital appelé revient aux actions libérées et non amorties en fonction des montants effectivement apportés et non amorties

- Le capital amorti, la réserve légale, la prime d'émission, la réserve facultative et le report à nouveau sont à des titres divers des réserves appartenant à toutes les catégories d'actions dans la même proportion que les superdividendes, c'est à dire dans cet exemple proportionnellement au nombre d'actions
- Les résultats de liquidation sont à partager entre toutes les actions comme les bénéfices d'exercice.

1. Tableau de répartition:

	Montant à répartir	**2.000 actions amorties Actionnaires A**	**2.500 actions ordinaires Actionnaires B**	**3.000 actions libérées de moitié Actionnaires C**
Capital appelé (1)	2.000.000		1.250.000	750.000
Capital amorti	1.000.000			
Réserve légale	375.000			
Prime d'émission	625.000			
Réserve facultative	1.000.000			
Report à nouveau	225.000			
(2)	3.225.000	860.000	1.075.000	1.290.000
Résultat de liquidation	350.000			
Intérêt statutaire (3)	50.000		31.250	18.750
Solde (4)	300.000	80.000	100.000	120.000
Total	**5.575.000**	**940.000**	**2.456.250**	**2.178.750**

(1) 1.250.000 = 2.500*500 et 3.000.000 = 3.000*500*1/2

(2) 3.225.000/7.500 = 430 par action

(3) 2.500*500*5%*1/2 = 31.250 et 3.000*250*5%*1/2 = 18.750 (6 mois d'intérêts)

(4) (350.000-50.000)/7.500 = 40 par action

2. Comptabilisation:

a- Exercice des droits:

		01/07/1990		
11111		Capital non amorti	2.000.000	
11112		Capital amorti	1.000.000	
1111		Capital souscrit non appelé	750.000	
1121		Prime d'émission	625.000	
1140		Réserve légale	375.000	
1152		Réserve facultative	1.000.000	
1161		Report à nouveau	225.000	
120		Résultat de liquidation	350.000	
	1119	Actionnaires, capital souscrit non appelé		750.000
	44661	Actionnaires A, comptes de liquidation		940.000
	44662	Actionnaires B, comptes de liquidation		2.456.250
	44663	Actionnaires C, comptes de liquidation		2.178.750

b- Reprise des éléments d'actif

		01/07/1990		
44661		Actionnaires A, comptes de liquidation	940.000	
44662		Actionnaires B, comptes de liquidation	2.456.250	
44663		Actionnaires C, comptes de liquidation	2.178.750	
	5141	Banque		5.575.000

N.B:

- ✓ En cas de perte de liquidation, il y a lieu de l'imputer sur les réserves avant de répartir en commençant par les réserves dont la constitution n'était pas obligatoire.
- ✓ Si les réserves ne suffisent pas pour absorber les pertes, l'imputation se fait ensuite sur le capital, ce qui peut conduire les associés à libérer le capital non appelé si le capital appelé est insuffisant pour couvrir les pertes.
- ✓ Si compte tenu de cette libération, la totalité des pertes ne peut être imputée, cela traduit l'insolvabilité de la société et un bilan établi à ce stade laisse apparaître pour seuls postes les pertes non annulées par les apports et les réserves ainsi que les dettes non payées et qui ne pourraient pas l'être en raison de la limitation de la responsabilité des associés à leurs apports.

b- Société à responsabilité limitée:

Les mêmes règles juridiques de dissolution des sociétés anonymes sont applicables aux sociétés à responsabilité limitée.

Le partage de l'actif net est plus simple en raison de l'existence d'une seule catégorie d'associés.

c. Cas des sociétés en commandite:

Les particularités propres aux dissolutions de ces sociétés résultent de l'existence des deux types d'associés:

- Pour les commandités, la procédure est comparable à celle des sociétés en nom collectif du fait que leur responsabilité est illimitée
- Pour les commanditaires:
  - ➢ Dans la société en commandite simple, leur statut est comparable à celui des associés de la SARL
  - ➢ Dans la société en commandite par action, leur statut est comparable à celui des associés de la SA.

Exemple 5:

Une société en commandite simple a été mise en liquidation et, après toutes opérations de cession et de règlement des dettes, la balance de liquidation permet de faire apparaître la situation suivante:

Résultat de liquidation	1.900.000	Capital social Réserves Compte courant associé A Compte courant associé B	1.000.000 500.000 300.000 100.000
Total	**1.900.000**	**Total**	**1.900.000**

Les deux associés A et B sont des commandités et ont apporté chacun 200.000 DH. Le reste des apports vient des commanditaires. Les droits sur les réserves sont proportionnels aux apports. En raison de leur solidarité avec la société et entre eux, les commandités ont réglé une part des dettes de la société, d'où l'apparition des deux comptes courants.

TAF:

1. Présenter le tableau d'évaluation des droits des associés
2. Présenter les écritures de répartition et de règlement

Solution:

1. Tableau d'évaluation des droits des associés

	Montants	**Commandité A**	**Commandité B**	**Commanditaires**
Capital **Réserves**	1.000.000 500.000	200.000 100.000	200.000 100.000	600.000 300.000
Total	1.500.000	300.000	300.000	900.000
Pertes de liquidation	-1.900.000	-500.000	-500.000	-900.000
Solde	-400.000	-200.000	-200.000	0

2. Ecritures de répartition et de règlement

a- Exercice des droits

		Date		
1111		Capital social	1.000.000	
1152		Réserves facultatives	500.000	
	44661	Associé A, compte de liquidation		200.000
	44662	Associé B, compte de liquidation		200.000
	120	Résultat de liquidation		1.900.000

b- Règlement pour solde:

		Date		
4463		Compte courant Associé B	100.000	
4463		Compte courant Associé A	300.000	
	44661	Associé A, compte de liquidation		200.000
	44662	Associé B, compte de liquidation		200.000

Au solde des comptes de tiers dans la comptabilité de la société correspondra en pratique, un versement de 100.000 DH de l'associé B à A.

Liste des références bibliographiques.

Ouvrage	Auteur	Edition
Gestion et comptabilité des sociétés commerciales	*CHRISTIAN et CHRISTIANE RAULET*	*Edition DUNOD, 1991*
T.Q.G Comptabilité et gestion Tome3	*C. PEROCHON*	*Editions FOUCHER, 1995*
La comptabilité financière des entreprises au Maroc, Tome1	*AHMED MAAROUFI*	*Editions. PUBLIMAR ET HAUTES ETUDES COMPTABLES, 1993*
Mémento comptable marocain	*CABINET MASNAOUI ET ASSOCIES*	Editions MASNAOUI, 1995.
La comptabilité des sociétés marocaines, Tome2	*ABDERRAHIM TADA*	*Collection AUDIGEC, 1995*
Gestion et comptabilité des sociétés commerciales, Tome2	*JACKY MAILLER*	*Editions BANQUE, 1985*
Comptabilité des sociétés	*MARCEL GONTHIER*	*Editions FOUCHER, 1999*
la comptabilité des sociétés et ses incidences fiscales sur la vie des entreprises	*JAIFI Brahim*	*nouvelle édition, 1998*
Constitution de la société anonyme	*FECHTALI Abderrazak*	